



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **J. P.**, zastoupen JUDr. Alicí Kluzákovou, advokátkou se sídlem Havlíčkova 1682/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2021, č. j. 4861/21/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 6. 4. 2022, č. j. 52 Af 24/2021 - 113,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 3. 2020, č. j. 415391/20/2801-51523-609040, a ze dne 20. 3. 2020, č. j. 444090/20/2801- 51523-609040, Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2017. Ty následně žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 2. 2021, č. j. 4861/21/ 5200-10421-711811 potvrdil.

[2] Předmětem sporu bylo posouzení situace, ve které správce daně na základě daňového řízení vedeného u obchodní korporace JIP majetková, s.r.o., zjistil, že žalobce je

držitelem dluhopisů JIP 7_2027 s datem emise 30. 11. 2012, a vyzval jej, aby předložil veškeré listiny vztahující se k těmto dluhopisům. Předložené listiny však neobsahovaly stanovené náležitosti (označení prvního majitele). Z tohoto důvodu nebylo možné příjmy z nich plynoucí považovat za příjmy dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve spojení s § 36 odst. 3 téhož zákona.

[3] Postupu správních orgánů se žalobce bránil žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) shora označeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud uzavřel, že dluhopisy (resp. hromadné listiny tyto dluhopisy nahrazující), které žalobce na základě výzvy správci daně při jednání dne 7. 6. 2018 předložil, neobsahovaly zákonem stanovené náležitosti [konkrétně údaj nutný k jednoznačné identifikaci jejich prvního vlastníka (§ 6 odst. 1 písm. k) zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech)], a proto nebyly platně vydány. Jako nevěrohodné odmítl tvrzení, že původně předložené listiny byly pouhými vzory, přičemž hromadné listiny/dluhopisy splňující veškeré právní náležitosti předložil žalobce správci daně následně, v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.

[5] Odmítl rovněž provedení důkazu listinami „*stanovisko k výběru způsobu financování expanze společnosti JIP majetková, s.r.o.,*“ (ze dne 1. 10. 2012) a „*předávací protokol*“ (ze dne 10. 12. 2012), neboť tyto listiny mohl žalobce předložit v daňovém řízení, nicméně tak bez jakéhokoliv omluvitelného důvodu neudělal. Ze stejných důvodů soud nevyslechl Jakuba Kováře, neboť jeho výslech mohl žalobce navrhnout již v daňovém řízení, avšak opět tak bezdůvodně neučinil.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[7] Předně uvedl, že rozsudek je dle něj zatížen vadou, neboť výzva ke splnění povinnosti ze dne 25. 5. 2018, č. j. 155022/18/2801-60564-605231, byla vůči němu učiněna v daňovém řízení vedeném se společností JIP majetková, s.r.o., tzn. v tento okamžik nebylo ještě zahájeno daňové řízení vůči němu. Tímto správce daně porušil právo stěžovatele na spravedlivý proces, který tak nevěděl, čeho se výzva týká.

[8] Dále se ohradil proti výkladu krajského soudu, který pojem „*emitovaný dluhopis*“, uvedený v čl. IV bod 2 zákona č. 192/2012 Sb. interpretuje jako „*vydaný dluhopis*“. K této problematice stěžovatel obsáhle poukazuje na rozdíl mezi pojmy „*emise*“ a „*vydání*“ dluhopisu, a to například s odkazem na § 5 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění platném a účinném od 1. 1. 2011 do 29. 6. 2013 apod.

[9] Zopakoval, že listiny předložené na výzvu správce daně ze dne 25. 5. 2018 byly toliko vzory hromadných listin, které byly opatřeny ověřenými podpisy za účelem prokázání, že byly řádně emitovány do konce roku 2012. Originály dluhopisů splňující veškeré zákonné náležitosti byly správci daně předloženy na ústním jednání dne 2. 4. 2019, což nelze považovat za nijak účelové jednání. Správní soud pak rovněž porušil zásadu

pokračování

materiální pravdy, neboť dostatečně nezjistil skutkový stav věci a vůbec se například nelypořádal s tím, že smlouva o úpisu byla uzavřena až dne 10. 12. 2012, což se neshoduje s datem 29. 11. 2012, které bylo uvedeno na vzorech hromadných listin s úředně ověřeným podpisem. Uzavírá proto, že k vydání dluhopisů došlo až dne 10. 12. 2012. Za účelové označil hodnocení výpovědí XA a XB, které je održeno od jejich skutečného obsahu.

[10] Další pochybení spatřuje ve skutečnosti, že žalovaný neunesl tzv. obrácené důkazní břemeno, neboť dostatečně neprokázal a neodůvodnil, proč považuje za nevěrohodné originály vydaných dluhopisů, které předložil daňový subjekt v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.

[11] S ohledem na výše uvedené navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení, případně též zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrvává na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí a následně aprobovaných krajským soudem v napadeném rozsudku. Pro úplnost uvedl, že povinností soudů není reagovat na každý dílčí argument žalobce, ale vypořádat se s nosnými žalobními námitkami. Této povinnosti pak soud jednoznačně dostál. Řadu námitek přitom označil za nepřijatelnou, neboť nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, rovněž zdůraznil, že soud přezkoumává žalobou napadené rozhodnutí toliko v rozsahu uplatněných námitek a dále pouze vady, které zkoumá z úřední povinnosti. Vzhledem k výše uvedenému navrhl zamítnutí podané kasační stížnosti.

[13] Na toto vyjádření reagoval stěžovatel replikou, ve které uvedl, že na procesní vadu související s nezhájeným správním řízením poukázal již v žalobě, a nejedná se tak o novou argumentaci. Rozvedl dále argumentaci vysvětlující rozdíl mezi emisí a vydáním dluhopisu. Dále uvedl, že *„předložené vydané dluhopisy s datem 10. 12. 2012 hodnotí soud jako „nevěrohodný důkaz“, aniž by dostatečně zdůvodnil (stejně tak jako žalovaný), proč je to nevěrohodný důkaz“*.

[14] Stěžovatel setrval na tom, že rozsudek je zatížen podstatnými vadami, v důsledku kterých došlo k porušení jeho práv na spravedlivý proces v daňovém řízení a k porušení zásady materiální pravdy. Opakovaně odkázal na svědectví XB a XA, která jednoznačně dokládají jeho argumentaci.

[15] K replice se vyjádřil žalovaný, který uvedl, že zákonodárce nepoužívá termín *„emitovaný dluhopis“* ale toliko *„vydaný dluhopis“*. Pouze řádně vydaný cenný papír splňující veškeré zákonné požadavky může vyvolat právní účinky a tady aktivovat i příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační

stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že krajský soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní námitku (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nálezy ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[18] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm krajský soud vypořádal se stěžejní žalobní argumentací stěžovatele a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí, které je věcně, byť místy stroze, avšak řádně odůvodněné, ze kterého je zřejmé, proč krajský soud žalobu stěžovatele zamítl. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl soud o podané žalobě rozhodnout. Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry krajského soudu řádně přezkoumat. Taková situace v daném případě nenastala.

[19] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, ve kterých pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich 5 Afs 87/2018 závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).

[20] Kasační soud proto dále poznamenává, že ani jeho úkolem není obsírně vyvracet opakující se a prolínající se argumentaci stěžovatele, kterou se již dostatečně zabývaly správní orgány a poté krajský soud v napadeném rozsudku. Místo toho bude stručně formulovat své právní závěry. Povinnost řádného odůvodnění rozsudku nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý (mnohdy pouze obecně vznesený) argument.

[21] Dříve než Nejvyšší správní soud přistoupí k věcnému přezkumu napadeného rozsudku, je nutno nejprve postavit na jisto, které, v kasační stížnosti uplatněné, námitky jsou vůbec přípustné.

pokračování

[22] Nejvyšší správní soud se při tomto hodnocení přidržel ustálené judikatury; například ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155 (publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS) uvedl, že: „[u]stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu *vigilantibus iura* uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené. Korektiv takto zavedené koncentrace řízení, vyjádřený slovy 'ač tak učinit mohl', je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřijatelnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.“ (obdobně též například v rozsudku ze dne 22. 9. 2004 č. j. 1 Azs 34/2004-49, č. 419/2004 Sb. NSS).

[23] Nejvyšší správní soud podrobně prostudoval obsah žaloby; dospěl k závěru, že kasační stížnost obsahuje nepřijatelné námitky, které nebyly řádně a včas uplatněny v řízení před krajským soudem, ačkoliv tak stěžovatel učinit bezesporu mohl.

[24] Jako nepřijatelnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. tak kasační soud hodnotí námitku spočívající v údajném procesním pochybení, neboť výzva ke splnění povinnosti ze dne 25. 5. 2018 byla vůči stěžovateli učiněna v daňovém řízení vedeném vůči společnosti JIP majetková, s.r.o., tzn. v tento okamžik nebylo ještě zahájeno daňové řízení vůči stěžovateli. Stěžovatel tak nevěděl, čeho se řízení týká, co vlastně má předložit. Tento argumentační bod nebyl v žalobě nijak vymezen, žalobce toliko uvedl, že byl v postavení třetí osoby a že předložení uvedených listin je „*pouhé nedorozumění*“, které lze připsat na vrub věku daňového subjektu (viz například bod 24 žaloby). Rovněž nebylo povinností soudu vypořádat se s „*nesouladem mezi daty*“ smlouvy uzavřené dne 10. 12. 2012 s datem 29. 11. 2012, které bylo uvedeno na „*vzorech bromadných listin*“. V žalobě nebyla uplatněna ani námitka „*neunesení „obráceného“ důkazního břemene*“ ze strany správce daně.

[25] Krajskému soudu nelze ani vytknout, že nepřipustil mnohé důkazní návrhy žalobce (viz bod 24 a následující napadeného rozsudku). Jak ostatně konstatoval kasační soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30 „*těžiště dokazování stran stěžovatelovy daňové povinnosti se nachází v daňovém řízení, ve kterém leželo důkazní břemeno právě na stěžovateli. Jak správně konstatoval krajský soud, předložení listin v průběhu řízení před soudem nemůže mít vliv na posouzení, zda stěžovatel v průběhu daňového řízení před správcem daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 daňového řádu*“. Důvody, pro které tyto důkazní prostředky nebyly předloženy v řízení před správcem daně, nebyla schopna objasnit ani zástupkyně stěžovatele (viz protokol z jednání ze dne 6. 4. 2022). Za této situace nelze krajskému soudu vytkat nedostatečné zjištění skutkového stavu (případně porušení zásady materiální pravdy správním orgánem), neboť bylo primárně povinností stěžovatele, aby

relevantní důkazní návrhy učinil již ve správním řízení a řádně tak prokázal jím tvrzené skutečnosti. Nejvyšší správní soud vychází z premisy „*necht' si každý střeží svá práva*“; proto nemůže stěžovatel v kasační stížnosti úspěšně namítat, že správní orgán či soud v předcházejícím řízení nezjistily důsledně skutečný stav věci, pokud sám včas neuvedl skutečnosti či důkazy, které pro jeho tvrzení svědčí (shodně viz například rozsudek kasačního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Azs 18/2004-37, publ. pod č. 312/2004 Sb. NSS).

[26] Nelze ani souhlasit, že by správce daně porušil § 5 odst. 2 daňového řádu nebo § 92 téhož zákona, správce daně se v napadeném rozhodnutí vyjádřil ke všem důkazním návrhům a v případě jejich neprovedení řádně odůvodnil, proč tak učinil. Otázkou rozložení důkazního břemene se krajský soud podrobně zabýval v například v bodě 22 rozsudku, avšak zde adresované závěry judikatury správních soudů stěžovatel nijak nereflakuje.

[27] Těžištěm nyní souzeného případu je však posouzení listin předložených na jednání dne 7. 6. 2018, které nesplňovaly požadavky na cenné papíry kladené tehdy platnou právní úpravou ve světle listin předložených dne 2. 4. 2019.

[28] Pro úplnost kasační soud ve stručnosti shrnuje nesporný skutkový stav věci. Stěžovatel dne 3. 6. 2018 udělil daňovému poradci Danielu Čížkovi speciální plnou moc k „*zastupování ve věci reakce na výzvu ke splnění povinnosti č. j. 1155022/18/2801-60564-605231 ze dne 25. 5. 2018 – zejména k zapůjčení správcem daně vyžádaných listin*“. Při ústním jednání dne 7. 6. 2018 zástupce předložil správci daně mimo jiné 8 hromadných listin s úředně ověřeným podpisem jednatele emitenta Jana Plška, nar. 1. 2. 1975 (syna stěžovatele). Následně správce daně zjistil, že stěžovatel obdržel v letech 2015 až 2017 úroky z těchto dluhopisů. Zároveň však seznal, že předložené listiny nesplňují zákonem stanovené náležitosti; příjmy z nich plynoucí tak nelze považovat za příjmy dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Na tato zjištění správce daně reagoval stěžovatel předložením listin, které již splňovaly zákonné náležitosti, a uvedením tvrzení, že došlo k „*nedorozumění*“ a původně byly předloženy toliko vzory.

[29] Ve vztahu k základnímu tvrzení, že na jednání dne 7. 6. 2018 byly předloženy toliko vzory hromadných listin, tížilo důkazní břemeno stěžovatele. Tyto skutečnosti měly být prokázány mimo jiné svědeckými výpověďmi XA a XB. Podrobným rozbořením těchto výpovědí se krajský soud zabýval v bodě 21 napadeného rozsudku a kasační soud na tam uvedené plně odkazuje.

[30] Krajský soud tvrzením stěžovatele neuvěřil mimo jiné s odkazem na skutečnost, že i předložená emailová komunikace hovořila o „*hromadných listinách předložených v potřebném počtu*“, přičemž pokud by se mělo jednat o vzor, postačil by jeden, nikoliv 8 kusů s 8 krát ověřeným podpisem. Na tento právní závěr stěžovatel reaguje tvrzením (viz bod 32 kasační stížnosti), že chtěl zachytit objem emise. Toto tvrzení však kasační soud rovněž hodnotí jako účelové a nevěrohodné, neboť pokud by se skutečně jednalo toliko o „*vzory*“, pak ty nijak nezachycují skutečný objem následně vydaných dluhopisů, který mohl být jak nižší, tak vyšší (v rozsahu emisních podmínek). Pohledem zákona o daních z příjmů a posílení důkazní situace stěžovatele (na kterou se opakovaně odvolává) je tak nerozhodné, kolik vzorů (potažmo jak velká emise) bude ve „*vzorech*“ zachycena.

pokračování

[31] V tomto ohledu je zcela lichá i navazující argumentace, neboť ačkoliv zákon č. 192/2012 Sb., hovoří o „*emitovaných dluhopisech*“, z povahy věci se nemůže jednat pouze a toliko o velikost „*emise*“ předpokládané/umožněné emisními podmínkami, ale o dluhopisy skutečně „*emitované*“ (vydané). Ostatně zcela logicky si lze klást otázku, k jakému účelu by byly ověřené vzory hromadných listin dluhopisů v hodnotě 40 000 000 Kč vystavených v den schválení emisních podmínek, pokud by následně například byly upsány dluhopisy v hodnotě toliko 35 000 000 Kč?

[32] Jakkoliv se tak stěžovatel obsáhle zabývá právním výkladem pojmů „*emise*“ a „*vydání*“ dluhopisu, tato otázka není nyní relevantní (mimo výše uvedené). Jinak by tomu mohlo být v případě, ve kterém by emisní podmínky umožnily upsání dluhopisu například v roce 2013. V takové situaci je teoreticky možno uvažovat o tom, zda pro účely zákona č. 192/2012 Sb., je rozhodné datum emise, datum úpisu, či vydání dluhopisu.

[33] O tuto situaci se však nyní nejedná, neboť dle emisních podmínek lhůta pro úpis dluhopisů končila dne 15. 12. 2012. S ohledem na nastavení emisních podmínek tak nebylo ani teoreticky možné, aby se stěžovatel nebo emitent (pokud by nyní posuzované dluhopisy obsahovaly zákonné náležitosti) nacházel ve vztahu ke splnění časové podmínky uvedené v zákoně č. 192/2012 Sb. v důkazní nouzi.

[34] Uvedené závěry soudu a žalovaného nijak nevyvrací ani tvrzení stěžovatele uvedené v bodě 33 kasační stížnosti, že „*dluhopisy měl stěžovatel v osobním držení doma a byly doloženy až na ústním jednání dne 2. 4. 2019*“, neboť nijak věrohodně nevysvětluje, I) proč je nepředložil správci daně (pokud je měl doma) na základě prvotní výzvy, II) proč místo toho „*předložil pouze vzory*“ Nelze přitom pominout, že stěžovatel v rozhodné době byl zastoupen daňovým poradcem, který vyvinul jisté úsilí, aby obstaral dotčené listiny, které následně předložil.

[35] Lapidárně řečeno, stěžovatel se v této situaci snaží navodit dojem, že byl v rozhodnou dobu „*zmaten*“ a došlo, slovy klasika „*k politováníhodnému nedopatření, ke kterému dochází maximálně jednou za 10 let*“. Tomu by však odpovídal spíše scénář, ve kterém stěžovatel na výzvu správce daně nepředloží žádnou listinu (neboť ji například aktuálně nemůže najít), nikoliv tak již nyní souzená situace, ve které řádně zplnomocněný zástupce stěžovatele po neúspěšném pokusu o obstarání listin u stěžovatele, aktivně poptá tyto listiny u dalšího subjektu, který však „*dalším omylem*“ předloží „*jiné listiny - vzory*“, které zamění za „*originály*“, aby se následně „*původní originály*“ našly u stěžovatele. Přičemž vzory požadovaných listin jsou vytištěny několikrát, očíslovány, aniž by bylo uvedeno, že se jedná o vzor, a vždy je ověřen podpis zástupce emitenta, aniž by tuto skutečnost věrohodným způsobem stěžovatel objasnil. Nelze ani pominout, že stěžovatel dodal druhou verzi listin až s několikaměsíční prodlevou a po výslovném „*upozornění*“ správcem daně na absenci zákonné náležitosti cenného papíru.

[36] Za mnohem pravděpodobnější kasační soud považuje vysvětlení správních orgánů, aprobované krajským soudem, že emitent emitoval dluhopisy bez uvedení zákonných náležitostí a následně se po upozornění pokusil tento nedostatek zhojit.

[37] Poukázat lze též na „*nekonzistentnost*“ argumentace stěžovatele, který například v replice k vyjádření žalovaného napadá závěry krajského soudu opíraje se o tvrzení, že předložené dluhopisy mají uvedené datum 10. 12. 2012, což není zjevně pravda, neboť obsahují datum 30. 11. 2012. Ostatně určení přesného data vydání dluhopisů nebylo předmětem sporu ani v řízení před krajským soudem; tím bylo naopak posouzení, s jakými náležitostmi byly dluhopisy vydány. Tyto skutečnosti odkazovaná smlouva nedokládá.

[38] Stěžovatel dále brojí proti hodnocení výsledku svědků ze strany soudu a žalovaného. Tato obsáhlá polemika se však omezuje toliko na subjektivní nesouhlas, bez věcné a konkrétní argumentace. V bodech 20 a 21 napadeného rozsudku přitom krajský soud zcela srozumitelně vymezil jednotlivé dílčí pochybnosti a nesrovnalosti, na které stěžovatel nijak nereaguje. S tímto hodnocením výsledků XB a XA se kasační soud ztotožňuje, a v podrobnostech proto odkazuje jak na příslušné pasáže napadeného rozsudku, tak na body 50 a následující napadeného rozhodnutí žalovaného. Předně je třeba souhlasit, že XB nepotvrdil ani existenci vzorů, ani nedosvědčil, jak konkrétně emitent v tomto případě postupoval, neboť samotnému předání hromadných listin přítomen nebyl. Pokud jde o výpověď XA, dle kasačního soudu ob stojí stěžejní závěr krajského soudu, potažmo žalovaného, že ani ta nikterak neprokazuje, že správci daně byly předloženy toliko vzory. Jakkoliv se svědek snaží bagatelizovat svou úlohu při předání dotčených listin, nelze pominout, že na sebe dobrovolně převzal práva a povinnosti plynoucí z udělené plné moci, která navazovala na zcela jasně formulovanou výzvu správce daně. Pokud zástupce následně, nedbaje svých povinností, předloží jakkoliv „vadné“ listiny, či učiní jiné „nehodící se“ úkony, nelze tuto skutečnost klást k tíži správním orgánům nebo soudu. Výběr kvalitního zástupce je primární odpovědností zastoupeného, kterého v konečném důsledku stíhají práva a povinnosti plynoucí z jednání (v rozsahu zmocnění) zástupce.

[39] Jako zcela nepřijatelnou pak Nejvyšší správní soud odmítá argumentaci stěžovatele (viz například bod 34 kasační stížnosti), který se namítané „*nedorozumění*“ snaží připsat na vrub „pokročilému věku“ daňového subjektu. Ten, jak je však uvedeno výše, byl řádně zastoupen způsobilým profesionálem. Ostatně plné porozumění výzvě adresované mu správcem daně lze vyčíst i z následně udělené plné moci, dle které XA „*zastupoval ve věci reakce na výzvu ke splnění povinnosti č. j. 1155022/18/2801-60564-605231 ze dne 25. 5. 2018 – zejména k zapůjčení správcem daně vyžádaných listin*“.

[40] Kasační soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že stěžovatel neprokázal, že listiny předložené dne 7. 6. 2018 správci daně jsou pouhými vzory, resp. že jím vydané originály hromadných listin nahrazující dluhopisy obsahovaly zákonem stanovené náležitosti; ty proto nebyly platně vydány. Z tohoto důvodu příjmy z nich plynoucí za zdaňovací období 2015 a 2017 nelze považovat za příjmy dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, které jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 36 odst. 3 téhož zákona. Důkazní standard kladený na stěžovatele žalovaným není nikterak extenzivní, nebo jinak nezákonný.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[41] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. října 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu